Bijlage 2: Specifieke casusposities

In onderdeel I van deze bijlage wordt ingegaan op verschillende door de heer Omtzigt tijdens het WGO benoemde casusposities waarover hij wil weten of het mogelijk is aan te geven of al dan niet sprake is van Vpb-plicht. In onderdeel II van deze bijlage wordt ingegaan op de door de heer Omtzigt gevraagde gevolgen voor de waardering van onroerende zaken bij aanvang van de belastingplicht voor grondbedrijven.

Onderdeel I

Zuiveren van afvalwater en restproducten
Bij het proces van zuiveren van afvalwater wordt fosfaat gewonnen en wordt energie opgewekt. Beide restproducten kunnen worden verkocht waardoor inkomsten kunnen worden gegenereerd. Ik ga er in deze bijlage vanuit dat feiten en omstandigheden rechtvaardigen dat het zuiveren van afvalwater, het winnen van fosfaat en het opwekken van energie zodanig met elkaar verweven zijn dat deze in hun geheel dienen te worden beoordeeld voor de vraag of sprake is van een onderneming. Zowel de inkomsten die zijn toe te rekenen aan het zuiveren van afvalwater, als de inkomsten die zijn toe te rekenen aan de verkoop van energie en fosfaat dienen in dat geval te worden betrokken bij de vraag of is voldaan aan het winstoogmerk, derhalve of sprake is van het structureel behalen van overschotten. Indien geconstateerd wordt dat structureel overschotten worden behaald – en overigens ook aan alle andere voorwaarden voor het drijven van een onderneming is voldaan – is sprake van een onderneming en daarmee van belastingplicht. Daaropvolgend kan bezien worden of de vrijstelling voor overheidstaken van toepassing is. Indien sprake is van een overheidstaak waarmee niet in concurrentie wordt getreden, is sprake van een vrijstelling. Indien de activiteiten afzonderlijk dienen te worden beoordeeld, zal ten aanzien van de afvalwaterzuiveringactiviteiten ook het criterium van deelname aan het economisch verkeer aandacht behoeven.

Indien ten aanzien van de verkoop van industrieel water aan de hand van de feiten en omstandigheden mag worden geconcludeerd dat sprake is van een onderneming (of tezamen met een andere activiteit van het waterschap opgaat in een andere onderneming), ontstaat hiervoor in beginsel belastingplicht. Het betreft hier, voor zover bekend, geen overheidstaak waardoor geen gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling voor overheidstaken. Ook de andere vrijstellingen die in dit wetsvoorstel zijn opgenomen, lijken ten aanzien van deze activiteit geen soelaas te kunnen bieden.

Heffen en invorderen van belastingen
Bij het heffen en invorderen van belastingen is veelal geen sprake van een onderneming (in het geval de heffing en inning van belasting uitsluitend voor en door de heffingsbevoegde publiekrechtelijke rechtspersoon wordt verricht) ofwel zal gebruik kunnen worden gemaakt van de vrijstelling voor quasi-inbesteding dan wel de vrijstelling voor samenwerking.

Uitvoering van de Wet waardering onroerende zaken
De gemeente is belast met de bepaling, de vaststelling en de verstrekking van de waarde van in Nederland gelegen onroerende zaken. Hiertoe moeten de onroerende zaken getaxeerd worden. Voor zover de gemeente deze taxaties verricht ten behoeve van de in de eigen gemeente gelegen onroerende zaken, is geen sprake van deelname aan het economische verkeer. Indien de gemeente voor een andere gemeente tegen betaling taxaties verricht, kan sprake zijn van het drijven van een onderneming. Dat laatste is echter afhankelijk van feiten en omstandigheden van het specifieke geval.

Toltunnel Dordtse Kil
De Gemeenschappelijke regeling Wegschap Tunnel de Dordtse Kil is een openbaar lichaam met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid. Voor de vennootschapsbelasting zal daarom eerst bezien dienen te worden of dit openbaar lichaam een onderneming drijft. Indien sprake is van het behalen

van overschotten – en overigens ook is voldaan aan de andere voorwaarden – zal sprake zijn van het drijven van een onderneming door het openbare lichaam. Die beoordeling is echter aan de inspecteur. Stel dat mag worden aangenomen dat het Wegschap een onderneming drijft, kan vervolgens worden bezien of eventueel gebruik kan worden gemaakt van een vrijstelling. In dit geval zal zeer waarschijnlijk moeten worden getoetst of de vrijstelling voor overheidstaken toepassing kan vinden. Gelet op hetgeen in de eerdergenoemde gemeenschappelijke regeling is opgenomen ten aanzien van de activiteiten hiervan, lijken de taken van het Wegschap te kwalificeren als een overheidstaak. Alvorens de vrijstelling voor overheidstaken toegepast kan worden, zal bezien dienen te worden of het Wegschap in concurrentie treedt met andere ondernemingen. Hierbij dringt zich de vergelijking op met het in de memorie van toelichting opgenomen voorbeeld van N.V. Westerscheldetunnel.[1]

Kindertheater
In de nota naar aanleiding van het verslag is ingegaan op een casuspositie van een kindertheater. Er bestaat, zo begrijp ik de opmerking van de heer Omtzigt, onduidelijkheid of al dan niet sprake is van het drijven van een onderneming in de situatie dat het kindertheater, met het oog op een zo groot mogelijke doelgroep, zijn toegangsprijzen zo laag mogelijk houdt. Indien de lage prijzen ertoe leiden dat, bij gebrek aan het structureel behalen van overschotten, geen sprake is van een winstoogmerk, is geen sprake van een onderneming en ontstaat geen belastingplicht. Wanneer een verhoging van de prijzen ertoe leidt dat structureel overschotten worden behaald, wordt voldaan aan het winstoogmerk waardoor tot een onderneming wordt geconcludeerd met een bijbehorende vennootschapsbelastingplicht. Van een vrijstelling lijkt in dat geval tevens geen sprake te kunnen zijn.

Kredietverlening en uitstel van betaling van een belastingschuld
Het verlenen van uitstel van betaling is een activiteit die opgaat in c.q. ondersteunend is aan het heffen en invorderen van belastingen. De overheid verleent hier geen krediet als financiële instelling, maar verricht eerder een activiteit om haar vordering voldaan te krijgen. Er spelen hier geen zakelijke motieven en het uitstel van betaling zal, in tegenstelling tot kredietverlening van commerciële partijen, niet tot overschotten leiden. Voor het overige zij verwezen naar hetgeen hiervoor is opgenomen onder '*Heffen en invorderen van belastingen*'.

Verstrekken van leningen aan medeoverheden
Bij het verstrekken van leningen dient op basis van het leerstuk van vermogensetikettering te worden bepaald of de gelden die worden verstrekt al dan niet behoren tot het vermogen van een onderneming. Indien dit het geval is, worden de inkomsten die met het verstrekken van leningen worden behaald, gerekend tot de inkomsten van de onderneming en daarmee in de belastingheffing betrokken. Ook zijn er situaties denkbaar dat het verstrekken van leningen op zichzelf al leidt tot de conclusie dat sprake is van een onderneming. Ook in deze laatste gevallen worden de inkomsten die worden behaald met het verstrekken van de leningen in de belastingheffing betrokken. Indien de gelden niet zijn aan te merken als ondernemingsvermogen, zal geen sprake zijn van heffing van vennootschapsbelasting.

Schatkistbankieren
Voor de Staat lijkt bij schatkistbankieren geen sprake te zijn van het drijven van een onderneming omdat naar verwachting niet zal worden voldaan aan het winstoogmerk.

Vastgoed
Ook bij vastgoed zal, voor de beantwoording van de vraag of inkomsten die worden verkregen uit vastgoed in de belastingheffing worden betrokken, op basis van het leerstuk van vermogensetikettering bezien dienen te worden of het vastgoed behoort tot ondernemingsvermogen. Indien dat het geval is worden de inkomsten behaald uit het vastgoed in de belastingheffing betrokken. Ook zijn er situaties denkbaar dat activiteiten ten aanzien van vastgoed op zichzelf al leiden tot de conclusie dat sprake is van een onderneming. Ook in deze

---

[1] Kamerstukken II, 2014/15, 34 003, nr. 3, blz. 52

laatste gevallen worden de inkomsten die worden verkregen uit het vastgoed in de belastingheffing betrokken. Indien het vastgoed niet is aan te merken als ondernemingsvermogen, zal geen sprake zijn van heffing van vennootschapsbelasting.

Peuterspeelzalen en voorschoolse educatie
Ook voor deze activiteiten dient beoordeeld te worden of sprake is van een onderneming. Ervan uitgaande dat ook aan de overige twee cumulatieve voorwaarden is voldaan, zal in het geval van duurzaam behalen van overschotten sprake zijn van het drijven van een onderneming. Met inachtneming van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval zal bezien moeten worden of de activiteiten van peuterspeelzalen en de activiteiten op het gebied van voorschoolse educatie aangemerkt kunnen worden als het geven van onderwijs. Indien dat wel het geval is, kan, onder voorwaarden, van de onderwijsvrijstelling gebruik worden gemaakt. Indien de activiteiten niet mogen worden aangemerkt als het verrichten van onderwijs, zal geen aanspraak kunnen worden gemaakt op de onderwijsvrijstelling. Naar alle waarschijnlijkheid zal in dat geval eveneens geen aanspraak kunnen worden gemaakt op andere in het wetsvoorstel opgenomen algemene vrijstellingen.

Onderdeel II

Grondbedrijven
Uit de vraagstelling van de heer Omtzigt tijdens het WGO mag worden opgemaakt dat hij ervan uitgaat dat grondbedrijven als gevolg van het onderhavige wetsvoorstel belastingplichtig worden. Uitgaande van die veronderstelling dient door het grondbedrijf inderdaad een openingsbalans te worden opgesteld per de datum dat die belastingplicht aanvangt (1 januari 2016). De activa en passiva worden per de datum dat de belastingplicht aanvangt, gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer. Hiermee wordt bereikt dat waardeontwikkelingen die zijn toe te rekenen aan de periode voorafgaand aan de belastingplicht niet worden toegerekend aan de belaste periode. De waardeontwikkelingen die – al dan niet als gevolg van werkzaamheden die worden verricht aan de grond – zijn toe te rekenen aan de periode na aanvang van de belastingplicht, worden in het algemeen in de vennootschapsbelastingheffing betrokken wanneer zij worden gerealiseerd. De waardering van de activa en passiva naar de waarde in het economische verkeer als gevolg van de aanvang van de belastingplicht van een grondbedrijf is niet anders dan – bijvoorbeeld als gevolg van een zetelverplaatsing – de fiscale gevolgen bij de aanvang van een belastingplicht van een private onderneming. Deze private onderneming dient ook op het moment van zetelverplaatsing haar activa en passiva te waarderen op de waarde in het economische verkeer, waardoor ook in dit geval alleen de ontwikkelingen die plaatsvinden na aanvang van de belastingplicht op het moment van realiseren aan vennootschapsbelasting onderworpen zijn.

Als gevolg van de marktontwikkelingen op het gebied van onroerende zaken van de afgelopen jaren, kan ik mij voorstellen dat de huidige aanstaande vennootschapsbelastingplicht, waar grondbedrijven ook mee te maken kunnen krijgen, wellicht – ook – in de tijd als ongelukkig wordt ervaren. Ik zie echter, gelet op het wettelijke fiscale kader en het nagestreefde gelijke speelveld, geen mogelijkheden om voor grondbedrijven – of andere overheidsondernemingen waar dit soort situaties zich als gevolg van marktwerking hebben voorgedaan – een uitzondering te maken.